

「監査証拠に関する一考察」

A STUDY OF AUDIT EVIDENCE

商学研究科 商学専攻 2 年

鈴木 豊

SUZUKI Yutaka

はじめに

1. モンゴメリーの証拠論
2. ステットラーの証拠論
3. マウツの証拠論
4. ミーグス、ラーセンの証拠論
5. レイの証拠論

むすび

序

我が国監査基準（昭和41年4月26日、大蔵省企業会計審議会）が、才二実施基準三「監査人は、財務諸表に対する意見を表明するため、監査対象の重要性・危険性その他の諸要素を十分に考慮して、合理的な基礎を得るまで監査を実施しなければならない。」と述べ、アメリカ公認会計士協会の監査基準が、監査実施基準3「監査の対象である財務諸表についての意見に対して合理的基礎を与えるため充分にして効力ある証拠物件が、実査・立合・質問・確認によって入手されなければならない注(1)。」と述べている「合理的な基礎」すなわち「充分にして効力ある証拠物件(sufficient competent evidential matter)」が、監査証拠(audit evidence)と呼ばれるものである。会計監査の実施業務の殆んどはこの監査証拠の蒐集と評価の過程であり注(2)。会計監査論においては、監査人の独立性(independence)と並んで監査証拠はもっとも中心的な概念の一つである。しかるに監査証拠という用語が考えられたのは比較的新しく、確立された論理体系は、今のところ存しない。この小稿においては、この監査証拠の性質・要件・類型及び証拠力等について最近のアメリカの監査文献を参考としつつ検討を試み監査証拠のもつべき現代的課題を明らかにしようとするものである。

注(1) American Institute of Certified Public Accountants, "Standards on Auditing Procedure 第33—Auditing Standards and Procedures," 1963. P. 16

(2) ibid P. 34

1. モンゴメリー (Montgomery) の証拠論

まず、モンゴメリーは、「財務諸表に対する監査意見の表明の基礎となる諸事実を認識するための監査人の実施業務の大部分は、会計証拠の検査 (examination of accounting evidence) でありこの証拠の有効性 (validity) を検査するに当って監査人の経験と判断が行使される注(3)」そして「財務諸表の検査に当って監査人は、会計証拠を、内部と外部の2つに分類する。内部証拠 (internal evidence) は、例えば、主要簿・補助簿及び付随的備忘録・仕訳帳・小切手・取引証憑書類…のような当該取引に付随する文書及び当該取引を確認する文書である。外部証拠 (external evidence) は、内部証拠を確認するためのもので企業の記録以外の他の源泉から得る事が出来るものである。例えば、監査人は、保管されている銀行残高及び有価証券の実在することを、その受託者あるいは管理者からの回答によって確認されるであろう注(4)。」この論述のうちのオーの問題は、会計証拠と監査証拠は同一のカテゴリーであるかという点である。田島教授によれば、監査証拠と会計証拠は区別せられ、すなわち、(1)監査証拠即会計証拠(2)監査証拠非会計証拠(3)会計証拠即監査証拠(4)会計証拠非監査証拠に分けられる注(5)。会計証拠と監査証拠は、これを概念上、区別することによって、証拠の質すなわち証拠の信頼性と入手手段の経済性を明確にするという利点があり、証拠の性質の理解のためには、監査証拠と会計証拠は分けるべきであろう。

次に、証拠の内部と外部の分類の妥当性である。この考え方は、我が国監査基準及びアメリカの監査基準の考え方であるが、ここでの問題は、何をもって内部と外部の区別基準とするかである。我が国の監査実施基準では「企業の会計組織」の内部かどうかであり、アメリカの場合は「正常な組織の記録及び常規 (normal organization record and routines) の範囲」注(6)の内部かどうかであり字句上は、アメリカの方が我が国よりも広義である。しかしこの分類の意義は、証拠の入手場所を明らかにし、証拠力の大小を判定するためのものであり注(7)、その意味からすれば、当該証拠に対して、不正・誤謬・改ざんの発生せしめられる余地すなわち証拠に対して被監査会社の支配力が存在するかどうかとその基準となるべきものである。しかしながら、現在のような複雑な企業内組織と企業をとりまく企業外組織を考える場合には、内部・外部の単純な区分基準を見出すことは困難であろう。

注(3) N. J. Lenhart and P. L. Liefliese, "Montgomery's Auditing" 1957.
P. 47

(4) *ibid.*, P. P. 47-48

(5) 田島四郎著「監査証拠論」P. P. 46-48

(6) A. I. A, "Generally Accepted Auditing Standards." 1954

(7) A. I. C. P. A, *op. cit.*, P. P. 35-36

2. ステットラー (H.F. Stettler) の証拠論

ステットラー教授は、監査標本の大きさについては、内部統制 (internal) ・重要性 (mater-

iality)及び相対的危険性(relative risk)によって決定されとし、試査されるべ証拠の「適格性(competence)」については、「監査人の標本の効力(effect)について考慮される決定的要素及びその標本から引き出される推論の意味は、検査されるべ証拠の信頼性(reliability)注(8)」であり監査人は、調査する証拠の相対的信頼性(relative reliability)について常に注意していなければならないとするのである。そして監査証拠の類型については「各類型の証拠の相対的信頼性の議論および信頼性に影響を与える諸要因の論議を勘案して次のように示される。しかしながら、この諸分類は、信頼性の問題に関する一つの指針として役立つように意図されている。いかなる場合においても、ある特定項目の証拠を取りまく環境条件が、当該証拠の信頼性についての結論を得るにあたって考慮されなければならない注(9)」としてステットラーは、監査証拠を次のように分類する。

1. 主要証拠(primary evidence)
2. 補助証拠(supporting evidence)
 - (1) 物理的証拠(physical evidence)
 - (2) 文書的証拠(documentary evidence)
 - (i) 外部作成文書
 - ① 直接監査人に送付された外部で作成された文書
 - ② 依頼人保管の外部で作成された文書
 - (ii) 依頼人の組織の内部で最初に作成された証拠
 - ① 企業外部を流通した内部証拠
 - ② 企業内部のみを流通する内部証拠
 - (3) 口頭による情報及び文書による証明
 - (4) 情況証拠(circumstantial evidence) 注(10)

この分類法は、監査過程に関連させながら証拠の信頼性を基準とした分類法である。

ここで特徴的な点は、(1)証拠を主要証拠と補助証拠に分けたこと、(2)文書的証拠については、流通経路によって信頼性が相違する点に着目してこれをもって分類したこと、(3)内部統制を含めてすべての間接証拠(indirect evidence)を情況証拠としたことである。しかし、監査人自身による計算の証拠、内部統制組織は、監査過程からすると主要証拠に次ぐものではないか及び主要証拠たる会計帳簿と(ii)の②との関連等が更に考慮を要する点であろう。

注(8) H. F. Stettler, "Auditing Principles—objectives, procedures, working papers." 1961. P.100

(9) *ibid*, P 101

(10) *ibid.*, PP. 101—108, "Systems Based Independent Audits." 1967. P.P. 102—109

3. マウツ (H. K. Mautz) の証拠論

マウツは、監査理論について哲学的・論理的アプローチを導入して体系的な監査理論を展開している。彼の証拠論を彼が示している図表によって示すと次のようである(注1)。

論理学の諸方法・監査証拠及び基礎的監査技術の相互関係 (表1)

論理的方法(Logical Method)	主張の性質(Nature of Assertion)	監査証拠(Audit Evidence)	適用可能な技術(Applicable Technique)
懐疑主義 (Skepticism)	I		
	経験主義 (Empiricism)	現存する物質上の事物の存在	監査人による検査
		単純な量的状態	監査人による検査
	II		
	合理主義 (Rationalism)	数学的	監査人による計算 再計算
	III		
	権威主義 (Authoritarianism)	現存しない物質上の事物の存在	独立オ三者による陳述 確認
		過去の出来事	権威ある機関の文書 文書の検査
			企業内の人からの陳述 質問
			補助的あるいは、詳細的記録 記録の検査
	IV		
	権威主義	非物質上の事物の存在	独立オ三者による陳述 確認
	直観(Intuition)	物質上及び非物質上の事物	権威ある機関の文書 文書の検査
	合理主義	質的状态	企業内の人からの陳述 質問
	実用主義(Pragmatism)	価値判断を含む量	補助的あるいは詳細的記録 記録の検査
		満足できる内部統制手続	質問・簿記手続の遡及調査
		企業及びその他のものの貸借対照表日後の行動	走査・視察
		他の資料との相互関係	確認・質問・文書の検査 視察
			関連あるデータの、調整、走査

(R. K. Mautz, Fundamentals of Auditing, R R 92-93)

マウツの監査証拠論は、「財務諸表及び財務資料は、検証可能なものである注(12)。」という監査公準論(the postulates of auditing)から導かれる。まず財務諸表等についての判断に監査人が到達する過程は、

「1. 検査される主張(assertions)の認識。

2. 主張について相対的重要性があるかの評価。

3. 意見形成に適格性を付与するために当該主張について必要とされる情報及び証拠(evidence)を蒐集すること。

4. 当該証拠が有効(valid)か否か、適当(pertinent)か不適当か、充分(sufficient)か否かを評価すること。

5. 問題となっている主張の公正さ(fairness)について判断を形成すること注(13)。」であり、財務諸表は一連の命題と主張から成立しており、それには、「明白な主張」・「暗然の主張」があり、その各々に「積極的なもの」か「消極的なもの」があり、更にこれら「個々の主張」に加えて「全体的な表示」がある。そしてこれら個々の主張についての個々の判断から出発して、監査人は財務諸表についての全体的判断に到達するのであって、これらの主張の性質が、それらの有効性について監査人が満足するために必要とされる証拠の種類と量に関係する注(14)として財務諸表における種々の命題を上表の如く分類する。次にマウツは、証拠を一般的類型として(1)自然的証拠(natural evidence)、(2)創造的証拠(created evidence)及び(3)合理的論議(rational argumentation)に区分し、それらは各々論理学上の3つの真実すなわち(1)物質的真実(material truths)、(2)数学上の真実(mathematical truths)及び(3)その他の抽象的真実(other abstract truths)に結び付くものとし、従って証拠は、その証拠力に強いものから弱いものまで種々あるとして、それらを上表の如く財務諸表における各主張と関連させるのである注(15)。そして更にマウツは、証拠の性質を他の4分野すなわち(1)純粹精密科学(数学・形式論理学)・(2)自然科学・(3)法律学・(4)歴史学と(5)監査論における証拠を下表の如く比較して監査論独自の証拠があると結論づける。

五分野における証拠の比較分類(表2)

重要な特質	純粋・精密科学 (数学・形式論理)	自然科学 (実験的あるいは観察的)	法 律 学	歴 史 学	監査論(Auditing)
証拠が関係する領域 の特定目的	認められた公準によ って支配される閉鎖 的組織のなかのすべ ての重要な関係の表 示	自然界を支配する普遍性 の展開	正義の維持	過去の解釈と理解	財務諸表読者の保護 (Protection of sta- tement readers)
証拠が関連する主題	抽象的相関性	自然のおよび／あるいは 物理的現象	一定時および場所の 事件	人間の組織および行動に 対する事件および発展の 影響	財務諸表の命題 (Financial State- ment propositions)
1596- 蒐集あるいは展開の 方法	確立された公準から の演えき	経験および観察からの帰 納 演えき 演えきおよび帰納の結合	対立者による陳述 合理的演えきおよび 推論	現存する資料の蒐集およ び批判的検討の提言	利害のあるおよび利害のない人 による提言 独立者による蒐集および展開 合理性
蒐集展開の際の判断 形成者の役割	積極的	積極的および消極的	消極的	積極的—ただし数学およ び実験学者とは異なる	積極的および消極的
証拠研究を支配する ルール of 性則	形式論理学のルール	応答する実験室の実験基 準 統計的推論のルール 論理学のルール	論理的推定 許容および適当性の ルール	外部および内部的批判の ルール	職業専門家としての基準 (Professional Stan- dards)
判断形成および証拠 蒐集のさいの時の重要性	ない	ない	支配的要素	ほんの僅か	支配的要素

要性

判断形成のさいの証 絶対的
拠の強制性

殆んど絶対的なものから 説得的
蓋然性のものまで種々
しばしば数学的に測定で
きる 蓋然性があるものもある

説得的

絶対的なものから説得的なもの
まで種々
(Varies from absolute
to persuasive)

(R.K.Mautz and H.A.Sharaf, "The Philosophy of Auditing," P. 76)

次にマウツは、証拠蒐集の方法と論理学における「知る(know)」方法とを関連させる。これが上表(1)における論理的方法である注(16)。

監査証拠の分類についてはマウツは次のように述べる。論理学における知識の理論(Theory of Knowledge)と監査技術との関係は直接的であるとし、基本的な監査技術を考えるに当って、すなわち監査証拠を蒐集する方法を考えるに当って次の2つの密接した問題がある。才一は、どのような証拠の種類が実際に監査人に役立つか、才二に、どのような手段が彼に証拠の蒐集にとって有用であるかを考える必要が有るとし注(17)、すなわち、監査には証拠蒐集機能(evidence-gathering function)及び証拠評価機能(evidence-evaluation)があるのである注(18)。従って、証拠の性質を規定し、証拠の相対的信頼性を呈示し及び上表の如く基本的な監査技術に直接関連せしめるという重要な利点から次のように監査証拠を分類すべきであるとする注(19)。

1. 勘定によって表示された事物の監査人による物理的検査
2. 独立せる才三者による陳述
 - a. 文書によるもの
 - b. 口頭によるもの
3. 権威ある機関の文書
 - a. 被監査企業の外部で作成されるもの
 - b. 被監査企業の内部で作成されるもの
4. 被監査企業の役員と従業員による陳述
 - a. 公式的なもの
 - b. 非公式的なもの
5. 監査人によって行なわれた計算
6. 満足な内部統制手続
7. 被監査企業による及びその他のものによる貸借対照表日後の行動
8. 不正の重要な徴候のない補助的あるいは詳細な記録
9. 監査したデータとの相互関係

そしてマウツは、この証拠分類について次の点に注意すべきであるとする。

1. 監査人が獲得可能な証拠及び彼が依存する証拠については何んら神秘的なものはないこと。
2. 証拠には種々の信頼性があること。
3. ある証拠は、他の証拠より入手困難であること。
4. 証拠が絶対的・決定的に役に立つものではないということを認識すべきこと。

従って、監査人の意見の性質は、専門家が形成した意見としての意見であり、独立した意見であるが意見であってなんらそれ以上のものではなく、監査人が何かの保証やあるいは証明を与えるというよりも意見を示すということであると結論するのである注(20)。

そして、監査証拠の結論として次のように述べる。すなわち監査証拠は、検査のために提出された財務諸表の表示の真実性についての判断に影響を及ぼしそして監査人の心に対して非常な影響をもっているものである。監査証拠は、監査技術の適用及び(1)権威(authority)、(2)認められた原則からの論証(reasoning from accepted principles)、(3)感覚的知覚(sensory perception)、(4)後発経験(subsequent experience)及び(5)直観(intuition)から得られる。しかしながら、これらの各々が、必ずしも監査証拠を確信させるものではない。監査人の心に有効に働く影響の程度によって監査証拠は、強制的な証拠から説得的証拠そして決定的でない証拠に分類される。監査証拠のどの方法も常にあるいは完全な信頼性があるものものではない。監査証拠の説得性は、一定の主張を支持するために種々の型の証拠を結合させて強制的な証拠への接近が増加するものである。監査証拠は、提出された主張に関して監査人の心に影響を及ぼす前に証拠としての有効性(validity)と適切性(pertinence)に関して批判的に検査をされなければならない。検討すべき主張が重要であればある程、判断が依存する証拠は強くなければならない。重要でない主張に対しては単に説得的な証拠でよく重要な主張に対しては強制的なあるいは殆んど強制的な証拠を必要とするのである。議論の余地の無い真実なものの確定における証拠の限界及び監査人が監査を実施する時間及びその他の状況という観点からみると、監査における真実(truth)とは、監査人の検査の時に利用可能な証拠によって事実を決定することが出来るような事実の一致として定義することが出来るであろう注(21)。

以上、マウツの証拠論を概観してきたわけであるが、この証拠論のオーの特徴は、哲学的及び論理的アプローチを適用しているのであって、このマウツ及びシャラフによって初めて監査証拠論が極めて論理的に取り扱われたのである。これらの思考方法については、今後の研究に待つこととして監査証拠の分類を検討すると次のような特徴が見い出される。(1)この分類は、証拠の信頼性と監査技術をその基本要素とした分類であり、(2)7の貸借対照表日後の行動が証拠として示されていること等である。尚、証拠力の観点からすると、4と5の信頼性の大小の問題及び、2bの信頼性の問題、8と3(b)との関係が不明確であり更に考慮を要する点であろう。

注(11) R.K.Mautz, "Fundamentals of Auditing," 1967, P.P 92-93

(12) R.K.Mautz and H.A.Sharaf, "The Philosophy of Auditing," 1967.

P.42 これについては、大要の紹介書として近沢弘治著「マウツの監査論」昭41.がある。

(13) "Fundamentals-," P.P 54-55

(14) ibid., P.P 55-56

(15) "The Philosophy-," P.P 68-72

(16) "Fundamentals-," P.P.60-64

(17) ibid., P.64

(18) "The Philosophy-," P.86

(19) "Fundamentals-," P.P 64-71

注 (20) *ibid.*, P P 65-66

(21) "The Philosophy", P 110.

4. ミーグス , ラーセン (W.B.Meigs and E.J.Larsen) の証拠論

ミーグスは、監査人は、財務諸表についての意見表明をする前に、次のような証拠を保有していなければならないとし次のように述べる。

- (a) 財務諸表項目は、元帳勘定の残高によって支持されていること。
- (b) 元帳勘定の残高は、多数の貸借記入を正しく総括していること。
- (c) これらの勘定における貸借記入は、企業によって記録されたすべての取引の妥当な会計的判断を表わしていること。

伝統的な手書きの会計システムを用いている企業の監査の場合、この証拠連鎖(chain of evidence)は原始記入簿による個々の取引を記録する文書から勘定元帳へそして勘定元帳から財務諸表へと続くのである。パンチカードシステムあるいはEDPを用いている企業にとっては、記録の形成は異なるのであろう。しかし取引から財務諸表へ連がる証拠連鎖は、なお監査人による検証のための要素である注⁽²²⁾。』そして、蒐集された証拠は、充分かつ効力のあるものでなければならず、充分という用語は蒐集されるべき証拠の量あるいは金額に関係し、効力あるという用語は証拠の質(quality)・信頼性(dependability)及び確証性(conclusiveness)を意味するものとし証拠の分類に関して次のように述べる。「必要とされる証拠の質の決定のためには、通常、利用可能な証拠の種々の型についての評価を必要とするであろう。証拠の源泉(source of evidence)がその質の評価に当って監査人にとって重要な考慮となる。それ故に証拠の種々の型をその源泉に従って分類することが有益であろう。監査実施業務の十分な理解は、監査人の意見に対する基礎として監査人によって蒐集されたより重要な証拠の類型についての簡潔な考慮によって得られるであろう。

1. 内部統制

2. 物理的証拠

3. 文書的証拠

(a) 企業外部で作成された文書証拠

(b) 企業内部で作成された文書証拠

4. 元帳及び仕訳帳

5. 比較及び比率

6. 計算

7. 口頭証拠(Oral evidence) 注⁽²³⁾」

この分類の特徴は、証拠力とその証拠の源泉によって決定されるとしてこれをその分類基準としたこと、内部統制をオーソリティにしていること、文書的証拠をその作成源泉に従って分類したこと等である。

しかしこの分類は信頼性に関しては不明確でありその点の考慮が必要であろう。

注(22)W. B. Meigs and E. J. Larsen, "Principles of Auditing," 1969, P134
(23)ibid., PP 136-143

5. レイ (J.C. Ray) の証拠論

レイはまずアメリカ監査基準における「充分にして効力ある証拠」を引用して、充分にしてとは、量(quantity)と証拠の種類(variety)を意味し、効力あるとは質(quality)あるべし信頼性(reliability)を意味し、この2つはもちろん相互関係にある。必要とされるのは、量と種類と信頼性の間の固有の均衡点である。量に関する判断は、統計的試査(statistical sampling)によって得られ、その要素は相対的危険性・内部統制と重要性である。証拠の種類と信頼性は、通常証拠の性質の理解によってのみ得られこれに役立つ手段が証拠のカテゴリーの分類である。そしてこの証拠の基準は、実査・立合・質問及び確認という語が証拠の分類を示しており、これらは証拠の型というよりはむしろ監査技術であるが、技術は通常ある種の証拠と関連しているとするのである。そして更に監査手続書633が証拠物件を財務諸表の基礎となっている会計のデータと確認のために必要なすべての入手可能な情報に分け、すなわち内部的に利用可能なデータと監査人によって展開される証拠に分類している注⁽²⁴⁾ メリットを次のように述べる。(1)証拠は、文書証拠のみではないこと、(2)通常の企業組織の過程内のみで自動的に生ずるものでない証拠が存在すること、(3)証拠の利用可能性(availability)・信頼性(reliability)、種類(variety)の問題に役立つとする注⁽²⁵⁾ 次にレイは各論者の証拠分類を分類基準別に次のように例示する。

まず、利用可能性を強調する分類として (1)ニューマンの分類と (2)ベル及びヒュートンの分類を示す。

(1) ニューマン (B. Newman) の分類

ニューマンは、論理的監査は、基礎証拠の蒐集・検査及び評価の継続的過程であり、財務諸表から始まり会計帳簿に進み原始的・基礎的資料及び補助証拠に進むのであるとして次のような証拠分類を示すのである。

1. 会計記録(総勘定元帳・補助元帳・原始記入簿)
2. 才一次的文書証拠(Primary documentary evidence)(売上送り状・仕入送り状・複写預金伝票)
3. 実質的文書証拠(substantiating documentary evidence)(売上注文書・仕入注文書・顧客の送金通知書)
4. 外部証拠(確認)・立合・実査・独立質問)
5. 精算表(銀行勘定調整表)
6. 会社の政策及び慣行(内部統制を含む)

7. 諸勘定の相互関連（売上と受取勘定・投資と収益）
8. 全体的評価及び営業比率
9. 依頼人の文書による表明 注⁽²⁶⁾

この分類はレイによれば、通常の監査過程に従っており、証拠の利用可能性と種類に役立つが、2と3で信頼性の区別をしているが信頼性を明確に示していない欠点があるとする注⁽²⁷⁾。

(2) ペル及びヒュートン (S. W. Peloubet and H. Heaton) の分類

効果的に利用し得る証拠の大分類を示しているとして次のように示す。

1. 個々の経営方式—工程・方法・計画・組織・政策・会計責任
2. 個々の会計方式（又は組織）—担当者・方法・計画・組織・政策・会計責任
3. 会社の諸記録及び文書—元帳・送り状・議事録・通信文・質問の回答書・報告書
4. 立合あるいは実査によって得られた物理的一致—資産及びそのフロー・組織・保管・方法・統制
5. 才三者からの記録及び文書—確認に対応する平行記録・質問の回答・配当のような公けにされたもの・抵当権のような公記録
6. 残高あるいはフローの独立的計算—税金・減価償却・見越及び前払項目・特別計算見積による統制

この分類は、レイによれば、被査項目と密接に関連している一般的な類型であり、ここで重要なことは内部統制を一つの証拠としたことであるが、内部統制はそれ自体証拠であるのみならず他の証拠の信頼性の増大に役立つ。明白にこの分類は、利用可能性と種類の理解に貢献させるように分類してあるがしかし更により相対的信頼性の分類を明らかにする必要があるとしている注⁽²⁸⁾。

次に、信頼性を強調する分類としては、前述のマウツ及びシャラフの分類とステットラーの分類をあげている。

そして以上4つの分類は、監査過程・利用可能性・種類・信頼性のいずれかの点において監査証拠の理解に貢献しているとし、そしてこれらすべての特質を包含するより詳細な分類としてレイ自身の次のような分類を呈示している。

- I. 内部統制組織
- II. 会計記録
 - (A) 総勘定元帳
 - (B) 補助元帳
 - (C) 什訳帳
- III. 物理的項目
- IV. 文書

(A) 才三者から監査人に渡るもの

1. 監査人の意思 (the initiative of the auditor) によるもの
 - (a) 監査人によって新たに作成されるもの

(b) 監査人によって流れが変えられるもの

2. 自動的に利用出来るもの (automatically available)

(B) 依頼人からオ三者にそして監査人に渡るもの

(C) 依頼人からオ三者にそして依頼人にそして監査人に渡るもの

(D) オ三者から依頼人にそして監査人に渡るもの

(E) 依頼人から監査人に渡るもの

V. 監査人による数学的計算

(A) 独立的な計算

(B) 依頼人の計算の立証

(C) 比較

VI. 依頼人による陳述

(A) 文書

(B) 口頭

この分類の最大のメリットとしてレイは、証拠の信頼性を示しており、信頼性の異なるものを得ようとする場合には、IV(D)からIV(A)I(B)へ、IV(O)からIV(B)へ、V(B)からV(A)あるいはIIIへ変えればよいであろうと述べている注(29)

以上がレイの証拠分類であり、極めて詳細に体系的ではあるが、第三者による口頭の陳述及び情況証拠等に更に考慮をする必要があるであろう。

注(24)A. I. C. P. A. op. cit., P P 34-35

(25)J. C. Ray, "Classification of Audit Evidence," The Journal of Accountancy 1964. mar. P P 42-44

(26)Benjamin Neuman, "Auditing—AICPA Review Text," 1964. P P 12-14

(27)J. C. Ray, op. cit. P 45

(28)ibid., P 46

(29)ibid., P 47-48

6. 結びにかえて

以上、モンゴメリー、ステットラー、マウツ、ミーグス、レイ及び我が国及びアメリカの監査基準における証拠論を概観してきたところであるが、これによつて次のような監査証拠の持つべき現代的課題が明らかであり今後の研究に期待されるところである。

(1) まずオ一は、監査証拠の信頼性すなわち証拠力の問題である。信頼性の問題は法律上の証拠に關して「証拠の信憑力は、証拠の内容その成立の過程、その他諸般の事情により形成せられるものであり、しかもこの証拠の信憑力を形成すべき諸般の事情は概ね相関連し混然一体をなして信憑力形成の事由と

なるを常とするのであり、その一つ一つを分離独立せしめて信憑力形成の事由として観察することは許されないとある注⁽³⁰⁾。」と言われるところと異ならず、すなわち「証明力は証拠の種類によっても同じでなく、同一証拠種類の内部でも、成立の原因や採証の場所・方法・時期など、いろいろな原因から差異がある注⁽³¹⁾」のであるから証拠の絶対的な信頼性の判断基準を規定することは困難であろう。しかしながら「監査人の任務は、正当なる注意を以て自己の意見を保証するに足る証拠を確かめること注⁽³²⁾」であり、監査の殆んどが監査人による証拠の蒐集・評定であると言っても過言ではないのである。また前述の如く、監査証拠は、それ自体監査手続と密接な関連を有しているものである。しかるにすでにみてきたように証拠力については除々に詳細に体系的に精緻化されてきているが論者によってかなり相違している。確かに今日の企業の内部組織と外部環境の複雑からすれば監査証拠に影響を与える要因も種々複雑であろう。監査証拠の証明力の基礎は、その「内在的要素」として「関連性」・「証拠内容の真偽」・「決定性」または「外部的要因」として「内部統制の整備度」・「証拠収集の態度」・「証拠入手のタイミング」そして「証拠要求度」は「重要性」・「相対的危険性」注⁽³³⁾であるとして、また、監査人に必要な証拠物件の量と種類の決定要因は、A. I. C. P. A 監査手続書第33によれば「被査項目の性質」・「該謬及び不正の可能性についての重要性」・「内部統制の適格性」・「改ざん・操作・誤表示の発生可能性」注⁽³⁴⁾であり、またアンダーセン等によれば、「慣行及び権威ある機関の意見書」・「依頼人の営業の規模と性質」・「内部統制組織」・「監査契約における相対的危険性（「依頼人の規模・成長率・依頼会社の営業の性質」「用いている会計政策」「監査契約の期間」「独立性」「一般の経済情勢）」・「監査チーム」・「報酬制限」注⁽²⁹⁾であるとされる。個々について検討を要する事項はあっても監査を困る環境が複雑化してきている結果であることは否めない。監査証拠の蒐集・評定を行なう監査人の正当の注意（due care）は、監査人の責任と表裏一体の関係にあり、また監査の均質化目的のためにも、現在の如く複雑な企業環境における証拠論特に信頼性それ自体の本質及び監査証拠の証拠力の強弱の判定基準についての精緻化された論理体系が極めて困難な課題であるが「一つの指針」として今後必要とされるであろう。

(2) (1)の証拠力の問題と関連する問題として証拠分類の可否がある。前述したように証拠力は絶対的に規定することは困難である。しかしこの事がそのまま証拠分類の否定に連がらないであろう。ただし「監査人が証拠の積み重ねによって監査を進め、多種多様の証拠を総合する場合に、それぞれの種類、信頼性、入手の難易、入手手段としての監査技術などを正しく理解していなければ、適切な監査計画を立て、財務諸表に対する総合的判断を行なうことは難しい注⁽³⁶⁾」からである。すなわちレイが「分類は、監査人が分類することが目的であるとは考えない範囲でのみ有益である。せいぜい各カテゴリーに分類するという能力は、相対的信頼性を理解する才一步にすぎない。この分類に関して2つの危険が存在する。才一の危険は、同じカテゴリーの中でも相対的信頼性に相違があるということを見落す点である。才二の危険は、監査人が外部者かその証拠に影響を与えたということよりも物質的流通の方をより考慮してしまうということである。又、監査人は、証拠の真実の表示に注意せねばならない。例えば、

物理的証拠は、たな卸資産の量であって品質を示さないということである。又、ある項目の証拠の信頼性は、他の信頼性によって更に信頼性が高くなるということである注⁽³⁷⁾」の述べ、更にレイが、監査証拠の信頼性についての論理的思考の体系が充分にして効力ある証拠のために工夫されなければならない。この分類は、相対的信頼性に基礎を置く分類であろう。しかし分類は分類の固有の危険を認識している監査人のみに有益である。監査人は常に特定の証拠項目には特定の性質があることに注意しなければならない。監査人が分類の利点を利用しようとする場合には、監査証拠の利用可能性・種類・信頼性について明白な理解をもつべきなのである注⁽³⁸⁾と述べている点は監査証拠の分類についての重要な観点であろう。かくして、監査証拠の分類は、証拠の性質・種類・証拠力及び選択すべき監査手続の理解のために限界があるとしても必要な要素である。

(3) オールはインターナショナルアカウンティングとの関連である。近年における国際会社等の発展により在外子会社との連結財務諸表問題や他の諸外国において株式を取引所に上場する場合等の国際会計監査(international auditing)と監査証拠の関連である。会計監査は、そのよるべき判断基準は会計原則であるが、世界中の国々の法律や慣習がそれぞれ異なっている如く、各国の会計原則、監査基準及び監査手続、報告実務等に多くの相違点がある注⁽³⁹⁾。例えば、イギリス及び他のヨーロッパ各国の監査手続とアメリカのそれとの間には2つの重要な相違がある。すなわち実地棚卸の立合と受取勘定の確認である注⁽⁴⁰⁾。すなわち「監査手続は監査基準と較べて国際的にやや統一性が少ない。合衆国における売掛金の確認と棚卸の立合の手続きは、最近ある国々においても行なわれつつある傾向にあるが通常他の国では施行されていない。これに反し買掛金は他の国では確認されるが合衆国ではされない注⁽⁴¹⁾」のである。また棚卸の立合を日本・アメリカ・イギリス及びカナダと比較すると「最近のイギリスとカナダの実務は棚卸のチェックと計算への監査人の出席の特別の重要性について認識してアメリカの実務と一致しているけれどもイギリスにおいてはアメリカの場合と同じ意味において義務的ではない。……監査報告書面では、カナダの実務はイギリスと同じである注⁽⁴²⁾」。イギリスにおいては、勸許会計士協会監査意見書オ2号「在庫品と仕掛品」において「棚卸の立合への出席―監査人がその手続が彼等の義務の遂行にとって役立ちその条件のもとで実施可能にして合理的であるならば―あるいはそれ以上の現場に実施棚卸を立合うことができる注⁽⁴³⁾」となっており、更に1968年発表のオ9号「実地棚卸の立合」においては「実施可能にして在庫品及び仕掛品が当該企業において重要な要素である場合には、監査人は、依頼人の実地棚卸計算手続の適用の有効性に関して、実地棚卸時にこれらの諸手続を立合うことによって確かめるべきものである。注⁽⁴⁴⁾」となったのである。棚卸の立合が一般に認められた監査手続として樹立されたのは、アメリカは、1938年のマッケソン・ロビンス事件を契機として1939年に注⁽⁴⁵⁾、我が国は、1965年の粉飾事件を契機とした監査実施準則の改正時に、イギリスでは1968年発表の監査意見書オ9号においてであるとみることができる。このような各国における監査手続の相違は、各国における監査証拠の認識の相違を反映しているものとみることができる。国際会計監査の場合にも、国際会計と同じく理論的に統一化された国際会計統一基準と共に国際監査基

準が必要である。国際監査基準の判断基準は国際会計統一基準であるのであるから、今後、各国の会計事情を理解し、各国の監査目的観を理解し統一的国際基準の樹立が望まれる。監査基準の中心的概念の分析的研究と統一的証拠論の研究が今後の課題となるであろう。

(4) 最近の会計情報の理論との関連である。会計情報の理論の展開注⁽⁴⁶⁾等に関連する監査目的の拡張と監査証拠との関係である。すなわち、監査人の監査意見の対象とならない投資決定のための年次報告の追加的情報の必要性の増大注⁽⁴⁷⁾によって、さらにまた将来には監査年度の次年度の見積資金繰表・貸借対照表・損益計算書等も監査することになるのであろうと考えられ注⁽⁴⁸⁾ 監査の証明機能が拡大される傾向にあるということである。このような監査目的の変化によって従来の監査手続すなわち監査証拠の考え方も変らざるを得ないであろう。このように監査証拠は、その時々々の監査目的を反映するものであり、証拠論は、監査目的の変化に応じて変化するものである。従って監査目的論と一致する監査証拠論が常に考えられなければならないであろう。

(5) 最後は、電子計算機会計との関連である。最近のコンピューターに関するデータの処理装置、システム設計およびプログラミングの発展によって特別な監査手続が必要とされる注⁽⁴⁹⁾。すなわち監査人が監査計画を組み上げる時の基礎となってきた監査証跡 (audit trail) と社内作成の原始書類の双方の喪失という問題に直面し注⁽⁵⁰⁾ 更にコンピューターシステムにおける監査が“around”方式ではなく“through”の方式に変化してくる場合すなわちオペレイショナルシステムの監査となってくる注⁽⁵¹⁾ことを考えるとそれは明らかであろう。この場合、監査証拠の考え方が従来の伝統的監査とは異なるものであり、電子計算機システムにおいて監査人が大きな関心をもつべき問題がこの監査証拠なのであり注⁽⁵²⁾、今後、更にこのEDP会計の発展と共に監査証拠の研究が必要とされるのである。

注(30)田中和夫著「新版証拠法」P 51. 最高裁判昭和29年2月18日オ一小法廷

(31) 田島四郎著、前掲書P 37

(32) 岩田巖著「会計士監査」P 104

(33) 田島四郎著、前掲書P 126

(34) A. I. C. P. A. op. cit., P 36

(35) H. M. Anderson, J. W. Giese, and J. Booker, "Some Propositions

About Auditing," The Accounting Review, 1970 July P 527-531

(36) 目下部与一稿「監査証拠の分類について」早稲田商学 昭39・9 P 66

(37) J. C. Ray., op. cit., P 47-48

(38) ibid., P 49

(39) 不破貞春稿「インターナショナルアカウンティング序説」産業経理 昭45・9P 7

(40) J. W. Queenan, "Challenges in International Auditing," The International Journal of Accounting, Volume 1, Number 1, Fall 1965. P 50

- (41) G. H. Mueller, "International Accounting," 1967. (邦訳) 兼子春三監修「国際会計論」P 209
- (42) Accountants International Study Group, "Accounting and Auditing Approaches to inventories in three Nations." 1968. Paragraph №53.
- (43) The Institute of Chartered Accountants in England and Wales. "Statement on Auditing №2. Stock-in-Trade and Work in Progress, 1962. March." R. S. Waldron, "Dicksees Auditing." 1969. P 1076.
- (44) I. C. A. "Statement on Auditing №9. Attendance At Stocktaking 1968. July." R. S. Waldron, op. cit., P 1116.
- (45) A. I. C. P. A. op. cit., P 38, Accountants International Study Group, op. cit., paragraph №51
- (46) 例えば、A. A. A. "A Statement of Basic Accounting Theory" 1966.
- (47) R. W. Charke, "Extension of the CPAs' Attest Function in Corporate Annual Reports" The Accounting Review. 1968. October. P 770
- (48) H. F. Stettler, "CPAs/Auditing/2000土" The Journal of Accountancy. 1968 May. P 58.
- (49) G. B. Davis. "Auditing and E. D. P.," 1968. PP 128-129 (邦訳) 染谷恭次郎訳「会計監査とコンピューター」P 147,
W. T. Porter, "Auditing Electronic Systems." PP 3-4. (邦訳) 伏見・前川訳「EDPシステム監査」PP 6-7
- (50) W. S. Boutell, "Auditing With The Computer." 1966. P 106. (邦訳) 江村稔監修「監査業務とEDP」P 145
- (51) H. M. Anderson, etc, op. cit., P 526
- (52) G. B. Davis. op. cit., P 117.

以上